Tribunal administratif N° 33861 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 10 janvier 2014
2e chambre

Audience publique du 15 décembre 2014

Recours formé par la société anonyme .....,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33861 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 10 janvier 2014 par Maître Jean-Philippe Lahorgue, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ....., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions et immatriculée au registre de commerce et des sociétés sous le numéro …., établie et ayant son siège social à ….. tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, émis le 7 novembre 2012 par le bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette *valant décision implicite de rejet du Directeur de l'administration des Contributions directes* ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 avril 2014 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître Jean-Philippe Lahorgue déposé au greffe du tribunal administratif le 16 avril 2014 pour compte de la société anonyme ..... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 mai 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nour E. Hellal, en remplacement de Maître Jean-Philippe Lahorgue, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience du 1er décembre 2014.

Par courrier du 20 septembre 2012, le bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette, informa la société anonyme ....., ci-après désignée par « la société .....», de son intention d'effectuer des redressements de sa déclaration fiscale, ledit courrier étant rédigé dans les termes suivants : « (…) *En exécution du § 205 (3) de la loi générale des impôts, je vous informe qu'après avoir examiné la déclaration fiscale de votre société pour l'année 2008, le bureau d'imposition Sociétés Esch a l'intention d'effectuer les redressements suivants :* ***Factures ..... et .....****. Les frais d'honoraires au montant total de …. € payés pour les projets réalisés en France sont imputables au résultat français et ne sont, par conséquent, pas déductibles pour déterminer le résultat imposable luxembourgeois. Je vous prie de bien vouloir me faire parvenir vos*

objections éventuelles au sujet des redressements envisagés ***__pour le 12/10/2012 au plus tard__****, faute de quoi le bureau d'imposition procédera d'office aux redressements ci-dessus. Il est à noter que la réponse doit être fournie par écrit soit par le contribuable lui-même, soit par une personne physique dûment mandatée* (…) ».

La société .....prit position par courrier du 11 octobre 2012.

Le 7 novembre 2012, le bureau d'imposition Sociétés d'Esch-sur-Alzette émit à l'égard de la société ....., le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin sur l'impôt commercial communal pour l'année 2008 avec mention sur le premier des deux bulletins sous la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » suivant laquelle « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : Ligne 1740 : Redressement suivant notre lettre du 20/09/2012* ».

Par courrier du 8 janvier 2013, la société .....s'adressa au bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette par l'intermédiaire de son expert comptable en ces termes : « (…) *Je me permets de revenir vers vous à la suite de mon courrier réponse du 11 octobre 2012 concernant votre lettre du 20 septembre 2012 avec l'intention d'effectuer un redressement des factures adressées à la société « ..... » par les sociétés de droit luxembourgeois « ...... » et « ..... » pour un montant HT Total de EUR ....,-. La société « ..... » a reçu à nouveau un décompte pour les années 2008 et 2009 avec un redressement de ses bénéfices commerciaux pour le montant total HT de EUR ....,- en date du 7 novembre 2012. Les sociétés « ...... » et « ..... » ont facturé à la société « ..... » des prestations au taux de TVA à 15% conformément à l'article 17.2.2 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Selon la loi concernant la TVA, les prestations facturées ne se rattachent pas aux immeubles situés en France par conséquent le taux de TVA applicable est celui du Luxembourg donc la société « ..... » a inclus ces factures dans son résultat luxembourgeois. La société « ..... » et moi-même sommes à votre entière disposition pour tout renseignement complémentaire.* (…) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 janvier 2014, la société .....a déposé un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2008, suite à la décision implicite de rejet résultant du silence de plus de six mois du directeur de l'administration des Contributions directes ayant à statuer sur les mérites d'une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2008.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond lorsqu'une réclamation au sens du § 228 précité a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande de sorte qu'elle est a considérée comme rejetée et qu'un recours contre la décision faisant l'objet de la réclamation est introduit devant le tribunal, ladite décision étant en l'espèce, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Il n'y a par conséquent pas lieu de statuer sur le recours en annulation.

Le délégué du gouvernement soulève un premier moyen d'irrecevabilité de la requête au motif que le bulletin contesté n'aurait pas fait l'objet d'une réclamation devant le directeur et devrait, partant, être déclaré irrecevable *omissio medio* pour avoir violé le § 228 et le § 249 AO.

La société .....rétorque que le courrier adressé le 8 janvier 2013 au bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette se référant expressément à un courrier antérieur du 11 octobre 2012 dans lequel elle aurait clairement sollicité la réintégration de l'intégralité des factures litigieuses dans le résultat imposable ne constituerait pas une demande de modification au sens du § 94 AO. En revanche, elle estime en substance que ledit courrier répondrait au prescrit du § 249 AO au motif qu'il indiquerait clairement son auteur et que sa volonté d'introduire un recours contentieux en ressortirait à suffisance de droit.

Les parties étant en désaccord sur la recevabilité du recours, il appartient donc au tribunal d'examiner si la société demanderesse a procédé à la réclamation contre le bulletin litigieux dans le délai légal de trois mois, tel que prévu au paragraphe 228 AO, suite à l'émission du bulletin, et si elle a, le cas échéant, introduit son recours, conformément à l'article 8 (3) 3. de la loi modifié du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif selon lequel un bulletin d'impôt ayant fait l'objet d'une réclamation n'est susceptible d'un recours contentieux que si aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est amené à constater que la qualification de la réclamation se dégage en principe des exigences de forme et de fond auxquelles elle est soumise[1].

En vertu du paragraphe 228 AO une réclamation peut être introduite auprès du directeur dans un délai de trois mois notamment contre les bulletins et de l'impôt sur le revenu des collectivités. Ces réclamations sont à introduire selon les formes prévues au paragraphe 249 AO aux termes duquel : « (1) *Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.

(3) Die Rechtmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde genügt (…) ».

---

[1] Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, études fiscales, numéros 81/82/83/84/85, novembre 1989, p. 48, n°56.

Il se dégage du paragraphe 249 (1) AO précité que le formalisme relatif à l'introduction d'une réclamation est réduit au strict minimum, alors que le contribuable peut réclamer soit par écrit, soit oralement contre son bulletin d'impôt.

En l'espèce, force est de constater que le courrier du 8 janvier 2013 répond aux exigences du paragraphe 249, alinéa 1er AO, lequel exige l'identification du réclamant, étant donné qu'il indique clairement l'auteur dont il émane, à savoir l'expert comptable de la société ..... agissant comme mandataire de cette dernière et ayant signé ledit courrier en cette qualité.

Si le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, cet alinéa commande une interprétation large de la notion de réclamation. En effet, toutes les fois que la voie de la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration doit être considérée comme l'expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux[2].

Il échet de constater que, s'il est certes vrai que le mandataire de la société ....., dans ledit courrier du 8 janvier 2013 n'a pas explicitement précisé que la société ..... se sentait lésée par le bulletin litigieux, sa volonté d'introduire un recours contentieux ressort toutefois, à suffisance de droit, du fait même qu'elle a introduit dans le délai de la réclamation de trois mois, prévu au paragraphe 228 AO, une réclamation quant à l'absence de déduction des factures contestées dans le bulletin concerné auprès du bureau d'imposition compétent.

Quand bien même ledit courrier du 8 janvier 2013 ne mentionnerait pas expressément que la société ..... entendait exercer son droit à réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, il échet par ailleurs de constater que, de par la fourniture des éléments nécessaires à l'administration des Contributions pour procéder à l'analyse détaillée de la situation de la partie demanderesse, il était manifeste que la société ..... s'estimait lésée par ledit bulletin d'impôts.

De plus, il ne saurait être déduit de l'absence du terme « réclamation » que la société demanderesse n'aurait pas entendu introduire une réclamation. En effet, le paragraphe 249 (1) AO *in fine* précise expressément : « *Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht* ». Ainsi, il n'y a pas lieu de se limiter aux termes employés par la demanderesse mais de replacer la demande introduite dans son contexte général. En effet, la qualification donnée par le contribuable à sa déclaration, si elle est importante, n'est pas toujours déterminante. En aucun cas, les déclarations obscures des contribuables ne doivent être interprétées de la façon la plus favorable, la moins fastidieuse pour l'administration[3].

Enfin, comme seule la réclamation contentieuse doit être interjetée dans un délai de trois mois, il existe une forte présomption que les écrits présentés dans ce

---

[2] Jean Olinger, op. cit., n° 76 et cf. trib. adm. 15 juillet 2009, n° 24913 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 490 et autres références y citées.
[3] Jean Olinger, op. cit. n° 76.

délai à l'égard des bulletins d'impôt sont des réclamations contentieuses[4]. En l'espèce, le courrier du 8 janvier 2013 a été envoyé dans le délai de trois mois à compter de la notification des bulletins litigieux, émis le 7 novembre 2012, sachant qu'au besoin, il aurait appartenu à l'administration des Contributions directes de se renseigner auprès du contribuable sur le sens à donner à sa déclaration[5].

Au regard des considérations qui précèdent, le courrier du 8 janvier 2013, malgré l'absence d'indication du terme de réclamation, s'analyse en une réclamation contre des bulletins de l'impôt au sens du paragraphe 249 (2) AO.

Par ailleurs le courrier du 8 janvier 2013 répond aux exigences du paragraphe 249 (3) AO, lequel exige que la réclamation soit introduite auprès de l'autorité administrative compétente pour statuer sur celle-ci, ce qui, au sens du paragraphe 228 AO serait le directeur, voire à l'autorité ayant émis le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités, en l'occurrence l'Administration des contributions directes, étant donné que le prédit courrier, avait été adressé à cette dernière.

Au regard de l'ensemble des considérations qui précèdent, le courrier du 8 janvier 2013 s'analyse en une réclamation contre le bulletin de l'impôt au sens du paragraphe 249 AO.

Le délégué du gouvernement conclut encore que le recours serait irrecevable pour défaut d'intérêt à agir dans le chef de la demanderesse dès lors que le bulletin critiqué fixerait une cote d'impôt de zéro euro de sorte à ne pas remplir les conditions prévues pour les cas d'ouverture d'une réclamation selon le § 232 (1) AO à savoir, la contestation de la cote d'impôt fixée ou du principe de l'assujettissement à l'impôt. Il indique qu'étant donné que les développements de la société ..... toucheraient à la non déductibilité de frais d'honoraires du résultat réalisé au Luxembourg, ceux-ci ne sauraient avoir trait au principe de l'assujettissement même de la société ..... à l'impôt au sens du § 232 (1) AO qui ne serait pas contesté en l'espèce. Par ailleurs, étant donné que la cote d'impôt serait égale à zéro euro en présence d'un revenu imposable négatif, il n'y aurait pas de cas d'ouverture à réclamation au sens de l'article 232 (1) AO.

La société ..... se contente d'affirmer que conformément au §232 (1) AO, le contribuable disposerait d'un droit de réclamer contre un bulletin d'impôt lorsqu'il entend contester la cote d'impôt fixée ou le principe de l'assujettissement à l'impôt. En l'espèce, elle indique que par courrier du 8 janvier 2013, elle aurait contesté le non assujettissement à l'impôt luxembourgeois des charges matérialisées par les factures litigieuses et portant sur un montant de 180.500 euros.

Les parties étant également en désaccord sur la question de la recevabilité du recours dans son volet intérêt à agir, il y a lieu pour le tribunal d'examiner cette question.

[4] Jean Olinger, op. cit. n° 56.
[5] Jean Olinger, op. cit. n° 76.

Le § 232 (1) dispose que « *Einen Steuerbescheid kann der Steuerplichtige nur deshalb anfecten, weil er sich durch die Höhe des festgesetzen Steuern oder dadurch beschwert fühl, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist.* ».

Ainsi, les cas d'ouverture à réclamation à l'encontre d'un bulletin de l'impôt sont limitativement énumérés par le §232 (1) à deux, à savoir, premièrement, la contestation du montant de l'impôt fixé ou deuxièmement, la contestation du principe de l'assujettissement à l'impôt au Luxembourg.

Force est au tribunal de constater, de concert avec le délégué du gouvernement, qu'avec une cote d'impôt de zéro euro, la société ..... ne rentre pas dans le premier cas d'ouverture à réclamation. Il s'y ajoute que le tribunal partage également l'argumentation du délégué du gouvernement selon lequel la société ..... ne rentrerait pas non plus dans le deuxième cas d'ouverture à réclamation au motif que ce n'est, à l'évidence, pas le principe même de l'assujettissement de la société ..... qui est mis en cause mais bien plus la non-déductibilité de certaines factures de prestataires de service au titre de dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dénommée ci-après « LIR », étant donné que les parties en cause sont en désaccord sur la détermination du revenu net au sens de l'article 7 LIR de la société ....., la partie étatique soutenant que les factures litigieuses concerneraient des immeubles situés en France alors que la société .... affirmerait qu'elles devraient être englobées dans le résultat réalisé au Luxembourg.

Etant donné qu'aucun des deux cas d'ouverture à réclamation à l'encontre d'un bulletin de l'impôt n'est ouvert en l'espèce, le recours en réformation est à déclarer irrecevable.

Au vu de l'issue du litige, le tribunal rejette la demande d'une indemnité de procédure de 3.000,- euros formulée par la partie demanderesse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

déclare irrecevable le recours principal en réformation ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande d'une indemnité de procédure de 3.000,- euros formulée par la partie demanderesse ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 15 décembre 2014 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill

s. Monique Thill s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 15.12.2014
Le greffier du tribunal administratif